Urteil vom 20. April 2023, VI R 23/21

Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen gemäß § 35a Abs. 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2023:U.200423.VIR23.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 35a Abs 3, EStG § 35a Abs 4 S 1, EStG § 35a Abs 5 S 1, EStG § 35a Abs 5 S 3, BGB § 267 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG VZ 2017

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 16. Dezember 2020, Az: 2 K 157/20

Leitsätze

1. NV: Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gemäß § 35a Abs. 3 EStG verlangt neben der (tatsächlichen) Führung eines Haushalts kein besonderes Nutzungsrecht des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige kann auch in unentgeltlich überlassenen Räumlichkeiten einen Haushalt führen (Anschluss an BMF-Schreiben vom 09.11.2016 - IV C 8-S 2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Rz 27).

2. NV: Liegen die Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG im Übrigen vor, kann die Steuerermäßigung auch in Anspruch genommen werden, wenn sich der Steuerpflichtige gegenüber einem Dritten zur Tragung der Aufwendungen für die Handwerkerleistungen verpflichtet hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 16.12.2020 - 2 K 157/20 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom ...2020 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2017 des Beklagten vom ...2018 auf ... € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2017) Eigentümer eines Hauses im W-Weg in Y. Dort wohnte er mit seiner Ehefrau und seinen Kindern. Am ...2017 zog er in den Z-Weg in Y und meldete dies als seinen Nebenwohnsitz an. Das Objekt, in dem der Kläger die Dachgeschosswohnung nutzte, stand im Eigentum seiner Mutter. Der Kläger zahlte an diese im Streitjahr am ...2017 einen Betrag in Höhe von ... € sowie am ...2017, am ...2017 und am ...2017 jeweils weitere ... € mit dem Betreff "Miete". Im April 2018 zog der Kläger wieder in das Haus im W-Weg.

2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) u.a. für Handwerkerleistungen eines Dachdeckers betreffend das Haus Z-Weg in Y geltend. Er legte hierzu eine Rechnung der Firma X-GbR vom ...2017 über ... € (einschließlich Umsatzsteuer) mit dem Betreff "Dacheindeckung Wohnhaus" und dem Kurztext "Materiallieferung, Beginn der Dacharbeiten" und eine Schlussrechnung der X-GbR vom ...2017 über eine Dacheindeckung für ... € (einschließlich Umsatzsteuer) vor, die abzüglich der Rechnung vom ...2017 noch einen Restbetrag von ... € auswies. Gemäß der Schlussrechnung waren im Zahlbetrag der "Gesamtrechnungen" Lohnkosten in Höhe von ... € (220 Stunden à ... €) enthalten. Die Rechnungen waren an den Kläger gerichtet.

3 Der Kläger zahlte auf das Konto der X-GbR im Streitjahr insgesamt ... €. Den als Handwerkerleistungen gemäß § 35a Abs. 3 EStG geltend gemachten Betrag in Höhe von ... € ermittelte der Kläger, indem er den Arbeitskostenanteil der im Streitjahr geleisteten Zahlungen mit 44,35 % ansetzte.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch im Einspruchsverfahren nicht.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 844 veröffentlichten Gründen ab.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

7 Er beantragt,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom ...2020 aufzuheben und die Einkommensteuer unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids vom ...2018 auf ... € herabzusetzen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Zwar greift die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge nicht durch; insoweit sieht der Senat von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO). Die Revision hat aber mit der Sachrüge Erfolg. Das FG hat es zu Unrecht abgelehnt, 20 % der vom Kläger aufgewandten Lohnkosten für die Dachsanierung als Handwerkerleistungen gemäß § 35a EStG steuermindernd zu berücksichtigen.

11 1. Nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 €.

12 Handwerkerleistungen sind einfache wie qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt (Senatsurteil vom 06.11.2014 - VI R 1/13, BFHE 247, 424, BStBl II 2015, 481, Rz 11, m.w.N.).

13 Bei den Dachdeckerarbeiten der X-GbR handelte es sich um Handwerkerleistungen in dem vorgenannten Sinn. Da dies zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht, sieht der Senat diesbezüglich von einer weiteren Begründung ab.

14 2. Die Steuerermäßigung kann gemäß § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn die Handwerkerleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird.

15 a) Unter einem "Haushalt" im Sinne dieser Vorschrift ist die Wirtschaftsführung mehrerer (in einer Familie) zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person zu verstehen, wobei die Wohnung der räumliche Bereich ist, in dem sich der Haushalt entfaltet (Senatsurteil vom 20.03.2014 - VI R 55/12, BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880, Rz 12).

16 b) Nach den tatsächlichen, nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) führte der Kläger nach seinem Umzug in den Z-Weg in Y in der dort belegenen Dachgeschosswohnung einen eigenen Haushalt als Einzelperson.

17 Entgegen der Ansicht des FA erfordert ein Haushalt i.S. von § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG nicht, dass der Steuerpflichtige die Räumlichkeiten, in denen sich hauswirtschaftliches Leben entfaltet, als (wirtschaftlicher) (Mit-)Eigentümer oder als Mieter nutzt. Das Gesetz verlangt neben der (tatsächlichen) Führung eines Haushalts kein besonderes

Nutzungsrecht des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige kann folglich auch in unentgeltlich überlassenen Räumlichkeiten einen Haushalt führen. Hiervon geht im Übrigen auch die Finanzverwaltung zutreffend aus (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 09.11.2016 - IV C 8-S 2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Rz 27).

18 Soweit der Senat in verschiedenen Entscheidungen zur Steuerermäßigung nach § 35a EStG "die von Mietern und Eigentümern ... zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung" angesprochen hat (z.B. Senatsurteile vom 20.03.2014 - VI R 56/12, BFHE 245, 49, BStBl II 2014, 882, Rz 11, und vom 28.04.2020 - VI R 50/17, BFHE 273, 178, BStBl II 2022, 18, Rz 12), handelte es sich ebenso wie bei der inhaltsgleichen Formulierung in der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung (BTDrucks 16/643, S. 10) zu § 35a EStG lediglich um eine beispielhafte Aufzählung typischer Nutzungsverhältnisse. Eine über den Gesetzeswortlaut des § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG hinausgehende Einschränkung der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auf bestimmte Nutzungsrechte oder Nutzungsverhältnisse die Wohnung betreffend, in der der Steuerpflichtige den Haushalt führt, ist damit indessen nicht verbunden.

19 c) Der Senat legt den Begriff "im Haushalt" in ständiger Rechtsprechung räumlich-funktional aus (z.B. Senatsurteil in BFHE 273, 178, BStBl II 2022, 18, Rz 14, m.w.N.). Deshalb werden die Grenzen des Haushalts i.S. des § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG nicht ausnahmslos --unabhängig von den Eigentumsverhältnissen-- durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Vielmehr kann auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt sein. Es muss sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (Senatsurteile in BFHE 245, 45, BStBl II 2014, 880, Rz 13 f.; in BFHE 245, 49, BStBl II 2014, 882, Rz 15, und vom 21.02.2018 - VI R 18/16, BFHE 261, 42, BStBl II 2018, 641, Rz 15; BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 1213, Rz 2).

20 Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Dachdeckerarbeiten auch "in" dem (inländischen) Haushalt des Klägers erbracht worden sind. Die Arbeiten betrafen das Dach des Wohnhauses, in dem sich die vom Kläger bewohnte Dachgeschosswohnung befand. Die Arbeiten erfolgten damit in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit dem dort vom Kläger geführten Haushalt. Sie dienten auch diesem Haushalt. Denn die Bedachung des Wohnhauses, in dem sich der Haushalt des Steuerpflichtigen befindet, kommt auch diesem Haushalt selbst zu Gute.

21 3. Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG setzt gemäß § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG des Weiteren voraus, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

22 a) Der Kläger hat für die fraglichen Dachdeckerarbeiten der X-GbR von dieser Rechnungen erhalten. Die Rechnungen, deren Inhalt das FG durch Bezugnahme festgestellt hat (§ 118 Abs. 2 FGO), genügen den Anforderungen, die der erkennende Senat an eine Rechnung i.S. des § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG stellt (s. dazu Senatsurteil vom 29.01.2009 - VI R 28/08, BFHE 224, 255, BStBl II 2010, 166). Aus ihnen lassen sich die wesentlichen Grundlagen der steuerlich geförderten Leistungsbeziehung entnehmen. In den Rechnungen sind mit der X-GbR der Erbringer der Handwerkerleistung als Rechnungsaussteller, der Kläger als deren Empfänger, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Handwerkerleistung sowie die dafür vom Kläger jeweils geschuldeten Entgelte angegeben.

23 b) Der Kläger hat für die von der X-GbR abgerechneten Leistungen auch Aufwendungen getragen und die entsprechenden Zahlungen auf das Konto der X-GbR als Erbringer der Leistungen getätigt.

24 aa) Aufwendungen setzen einen Vermögensabfluss beim Steuerpflichtigen voraus (s. Senatsurteil vom 29.09.2022 - VI R 34/20, BStBl II 2023, 142, Rz 16, m.w.N.). Dieser muss für die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Geld bestehen, da § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG die Zahlung auf ein Bankkonto des Leistungserbringers verlangt (Senatsbeschluss vom 09.06.2022 - VI R 23/20, BFHE 277, 328, BStBl II 2022, 666, Rz 12).

25 Nach den unangefochtenen Feststellungen des FG hat der Kläger auf das Konto der X-GbR im Streitjahr insgesamt ... € gezahlt. Der Kläger hat hiernach Aufwendungen für die Dachdeckerarbeiten der X-GbR getragen und die Zahlungen auf ein Bankkonto des Leistungserbringers erbracht.

26 bb) Entgegen der Auffassung des FG ist es bei dieser Sachlage für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG ohne Bedeutung, wenn der Kläger gegenüber seiner Mutter nicht verpflichtet war, das Dach ihres

Hauses sanieren zu lassen und die von ihm allein finanzierte Dachsanierung "dem ganzen Haus" zu Gute kam. Der Kläger musste --anders als das FG meint-- auch nicht unter "Beweisantritt" vortragen, "auf welcher rechtlichen Vereinbarung mit seiner Mutter er die Dachsanierung veranlasst haben will". Denn hierauf kommt es im Streitfall nicht an. Selbst wenn der Kläger seiner Mutter die Dachsanierung schenkweise oder als (weitere) Gegenleistung für die Überlassung der (Dachgeschoss-)Wohnung zukommen gelassen haben sollte, setzt dies denknotwendig voraus, dass der Kläger die Aufwendungen für die --auch im klägerischen Haushalt erbrachte-- Dachsanierung selbst getragen hat. Andernfalls käme weder eine Schenkung des Klägers an seine Mutter noch eine Gegenleistung für die Wohnungsüberlassung in Betracht.

27 In beiden Fallgestaltungen steht außerdem --anders als das FG meint-- nicht in Frage, dass es sich bei den Zahlungen des Klägers an die X-GbR um Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen i.S. von § 35a Abs. 3 EStG handelte. Denn insoweit kommt es für die Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht darauf an, ob sich der Steuerpflichtige gegenüber einem Dritten zur Tragung der Aufwendungen für die Handwerkerleistungen verpflichtet hat.

28 cc) Der Streitfall bietet des Weiteren keinen Anlass zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen der Rückfluss, der Ersatz oder die (zweckgerichtete) Erstattung der vom Steuerpflichtigen geleisteten Aufwendungen oder (sonstigen) Zuwendungen Dritter an den Steuerpflichtigen anzurechnen sind und zu einer Minderung der Steuerermäßigung nach § 35a EStG führen können (s. dazu BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 1213, Rz 41 bis 43, 51; Sächsisches FG, Urteile vom 18.09.2009 - 4 K 645/09, und vom 08.11.2016 - 3 K 218/16, EFG 2017, 654; FG Münster, Urteile vom 06.04.2016 - 13 K 136/15 E, und vom 28.04.2016 - 3 K 3025/14 E, EFG 2023, 98). Denn das FG hat nicht festgestellt, dass der Kläger für die von ihm geleisteten Zahlungen an die X-GbR in irgendeiner Form einen Ersatz oder eine Erstattung erhalten hat. Etwaige Ersatzansprüche, die ihm gegenüber seiner Mutter zugestanden haben mögen, sind jedenfalls bis zu deren Erfüllung auf die vom Kläger geleisteten Zahlungen nicht anzurechnen.

29 4. Der Steuerermäßigung nach § 35a EStG steht schließlich auch kein Werbungskostenabzug entgegen. Gemäß § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG kann insbesondere die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen u.a. nicht Werbungskosten darstellen.

30 a) Die Zahlungen des Klägers an die X-GbR für die Dachsanierung führen beim Kläger nicht zu Werbungskosten. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

31 b) Der Senat muss vorliegend nicht entscheiden, ob es der Steuerermäßigung nach § 35a EStG entgegensteht, wenn die Aufwendungen zwar nicht beim Steuerpflichtigen, der die Steuerermäßigung beansprucht, wohl aber bei einem Dritten Werbungskosten darstellen. Denn auch dies ist hier nicht der Fall. Insbesondere scheidet ein Werbungskostenabzug bei der Mutter des Klägers sowohl unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Zahlungs- als auch des abgekürzten Vertragswegs aus.

32 aa) In Fällen der sog. Abkürzung des Zahlungswegs tilgt der Dritte im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen dessen Schuld (§ 267 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), statt dem Steuerpflichtigen den Geldbetrag unmittelbar zu geben und ihn die Zahlung vornehmen zu lassen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.08.1999 - GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c aa).

33 Ein derartiger Fall ist vorliegend nicht gegeben, weil der Kläger auf seine eigene Verbindlichkeit gegenüber der X-GbR geleistet hat. Die Rechnungen der X-GbR waren allein auf den Kläger ausgestellt. Der Kläger hatte außerdem bereits im Einspruchsverfahren die "Auftragsbestätigung" der X-GbR vom ...2017 vorgelegt, die den Kläger als (alleinigen) Besteller der Werkleistung ausweist. Auf die Auftragsbestätigung hatte bereits das FA in der vom FG in Bezug genommenen Einspruchsentscheidung verwiesen.

34 bb) Die Aufwendungen eines Dritten (hier des Klägers), der im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen (hier die Mutter des Klägers) einen Vertrag schließt und auch selbst die geschuldeten Zahlungen leistet, können nach den Grundsätzen der Abkürzung des Vertragswegs beim Steuerpflichtigen abgezogen werden (z.B. BFH-Urteile vom 15.11.2005 - IX R 25/03, BFHE 211, 318, BStBl II 2006, 623, m.w.N., betreffend einen von einem Dritten im eigenen Namen abgeschlossenen Werkvertrag über Erhaltungsarbeiten am vermieteten Grundstück des Steuerpflichtigen, und vom 28.09.2010 - IX R 42/09, BFHE 230, 567, BStBl II 2011, 271). Auch in diesem Fall wendet der Dritte dem Steuerpflichtigen --wie beim abgekürzten Zahlungsweg-- Geld zu und bewirkt dadurch zugleich seine Entreicherung. Eine Zurechnung von Aufwendungen nach den Grundsätzen der Abkürzung des Vertragswegs setzt aber insbesondere voraus, dass die aufgrund des Vertrags zu erbringenden Leistungen eindeutig der Erwerbssphäre

des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 25.11.2010 - III R 79/09, BFHE 232, 331, BStBl II 2011, 450, Rz 19, und vom 16.07.2015 - III R 33/14, BFHE 250, 525, BStBl II 2016, 44, Rz 26).

35 Die Anwendung der Grundsätze des abgekürzten Vertragswegs kommt hiernach vorliegend nicht in Betracht. Den Feststellungen der Vorinstanz kann bereits nicht entnommen werden, dass zwischen dem Kläger und seiner Mutter ein --bei nahen Angehörigen zu fordernder-- wirksamer und fremdüblicher, steuerlich anzuerkennender Mietvertrag über die Dachgeschosswohnung abgeschlossen worden ist, der zu Einkünften der Mutter aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hätte führen können (s. dazu BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IX R 42/15, Rz 16, m.w.N.). Darüber hinaus nützte die Dachsanierung zwar auch der Mutter des Klägers als Eigentümerin des Hauses. Der Kläger wahrte mit dem Abschluss des (Werk-)Vertrags über die Dachsanierung aber auch eigene Interessen. Denn ihm als Nutzer der Dachgeschosswohnung kamen die Arbeiten ebenfalls zu Gute. Bei dieser Sachlage kann unter den im Streitfall gegebenen Umständen nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen des Klägers für die Dachsanierung eindeutig der Erwerbssphäre seiner Mutter zuzuordnen sind.

36 5. Nach alledem ist die Einkommensteuer um 20 % der vom Kläger im Streitjahr aufgewandten Lohnkosten für die Dachsanierung antragsgemäß auf ... € herabzusetzen.

37 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de